



Abteilung I  
A-140/2019

## Urteil vom 13. Mai 2019

Besetzung

Richterin Marianne Ryter (Vorsitz),  
Richter Daniel Riedo, Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiberin Tanja Petrik-Haltiner.

Parteien

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
beide vertreten durch Thomas H. A. Verschuuren Kopfstein,  
Rechtsanwalt, Klein Rechtsanwälte AG, Beethovenstrasse 7,  
Postfach 1877, 8027 Zürich,  
Beschwerdeführende,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-NL).

**Sachverhalt:****A.**

Der zuständige Dienst der niederländischen Steuerbehörde (Belastingdienst/Central Liaison Office Almelo; nachfolgend: BD) ersuchte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) mit Schreiben vom 5. Dezember 2017 bezüglich A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ für den Zeitraum vom 1. März 2010 bis zum 31. Dezember 2016 um folgende Informationen betreffend die Konti Nr. (...), (...) und (...) bei der Bank C. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Bank):

1. *Who is/are the account holder(s)? Please provide full name and address details.*
2. *Who is/are entitled or authorised to this account? Please provide full name and address details.*
3. *What are the contact details for the account? (Forwarding address, correspondence address, contact person.)*
4. *Who opened the account and when? Please provide the full name and address, and a copy of the opening form. If available, I also would like to receive copies of the identification papers.*
5. *What are the balances of the account as at 1 March 2010 and 31 December of the years 2010-2016?*
6. *I would like to receive a list of the transactions that took place via this account from 1 January 2012 up to and including 31 December 2016 (or closing date).*
7. *If other bank accounts or other products of C. \_\_\_\_\_ in Switzerland are linked to the account in question, such as credit cards, deposit accounts and/or security deposits, I would like to receive the statements and/or list of balances of these products regarding the period 1 January 2012 up to and including 31 December 2016.*
8. *If the account is closed in the meantime, I would like to receive a copy of the closing documents.*

*Other relations with C. \_\_\_\_\_ in Switzerland*

1. *Is/was B. \_\_\_\_\_ and/or A. \_\_\_\_\_ account holder, entitled or authorised to any other bank accounts, accounts, credit cards, deposit accounts, security deposits etc. with C. \_\_\_\_\_ in Switzerland in the period 1 March 2010-31 December 2016?*
2. *If the answer to question 1 is affirmative, I would like to receive the following information per account:*
  - a. *Who is/are the account holder(s)? Please provide full name and address details.*

*b. Who is/are entitled or authorised to this account? Please provide full name and address details.*

*c. What are the contact details for the account? (Forwarding address, correspondence address, contact person.)*

*d. Who opened the account and when? Please provide the full name and address, and a copy of the opening form. If available, I also would like to receive copies of the identification papers.*

*e. If the account is closed in the meantime, I would like to receive a copy of the closing documents.*

*f. What are the balances of the account as at 31 December of the years 2010-2016?*

*g. I would like to receive a list of the transactions that took place via this account from 1 January 2012 up to and including 31 December 2016.*

*h. In case of a credit card, I would like to receive a list of the transactions that took place via this card from 1 March 2010 up to and including 31 December 2016.*

Der BD führte im Ersuchen aus, dass die niederländische Steuer- und Zollbehörde gestützt auf diverse in Dänemark, Norwegen, Grossbritannien und in den USA durchgeführte Projekte seit Ende 2010 ein Debit- und Kreditkartenprojekt gestartet hat mit dem Ziel, niederländische Steuerpflichtige mit undeklarierten ausländischen Vermögenswerten ausfindig zu machen. Ausgehend davon, dass diese Personen in den Niederlanden von im Ausland ausgestellten Debit- oder Kreditkarten Gebrauch machen, welche mit vorgenannten Vermögenswerten verbunden sind, könne die Analyse der mit diesen Karten getätigten Transaktionen zur Identifikation niederländischer Steuerpflichtiger führen, welche über undeklarierte Vermögenswerte verfügten. Der BD habe aufgrund von seitens der Schweiz bereits erhaltenen Informationen A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ als Inhaber der Kreditkarten mit den Nummern (...) und (...) ausfindig machen können. Diese beiden Personen seien gebeten worden, Auskunft betreffend ihre ausländischen Vermögenswerte zu erteilen, hätten dem BD jedoch keinerlei Informationen zur Verfügung gestellt. Es werde in diesem Zusammenhang vermutet, dass die entsprechenden Konti Nr. (...) und (...) Teil einer Kundengruppe mit der Kontonummer (...) seien. Zur korrekten Steuererhebung werde um die obgenannten Informationen ersucht.

## **B.**

Aufgrund des Amtshilfeersuchens des BD forderte die ESTV die Bank mit Verfügung vom 15. Januar 2018 dazu auf, ihr die vom BD verlangten Infor-

mationen zu übermitteln und die im Ausland ansässigen betroffenen Personen, A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_, über das Amtshilfeverfahren zu informieren und sie aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen.

Die Bank reichte der ESTV fristgerecht verschiedene Dokumente ein und informierte A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 25. Januar 2018 über das sie betreffende Amtshilfeverfahren.

**C.**

Mit Schreiben vom 1. Februar 2018 ersuchten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ um Akteneinsicht.

**D.**

Die ESTV gewährte A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 5. April 2018 Akteneinsicht und räumte ihnen eine Frist zur Stellungnahme bis zum 26. April 2018 ein. Nach mehrfachen Fristerstreckungen und erweiterter Akteneinsichtsgewährung, zu welcher der BD seine Zustimmung erteilt hatte, nahmen A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 13. Juni 2018 und ergänzend mit Eingaben vom 26. September 2018, 9. und 12. November 2018 Stellung. Dabei rügten sie eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips sowie dass die ersuchten Informationen zur korrekten Einkommenssteuererhebung in den Niederlanden nicht erheblich seien und die Übermittlung von über das Amtshilfeersuchen hinausgehenden Informationen vorgesehen werde.

**E.**

Mit Schlussverfügung vom 6. Dezember 2018 leistete die ESTV Amtshilfe betreffend A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ und erklärte, dem BD die gewünschten Informationen (vgl. dazu vorne Sachverhalt Bst. A) zu übermitteln. Dabei wies die ESTV den BD auf die Geheimhaltungspflichten nach Art. 26 Ziff. 2 des einschlägigen Abkommens vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA CH-NL, SR 0.672.963.61) hin. Gleichzeitig wies die ESTV den Antrag von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ auf Nichteintreten auf das bzw. auf Abweisung des Amtshilfeersuchens ab.

**F.**

Gegen die sie betreffende Verfügung erheben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_

(nachfolgend: Beschwerdeführende) mit Eingabe vom 4. Januar 2019 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht und beantragen unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV (nachfolgend: Vorinstanz), deren Schlussverfügung vom 6. Dezember 2018 sei aufzuheben und dem BD sei demnach keine Amtshilfe sie betreffend zu leisten. Eventualiter sei die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen zur korrekten Beantwortung der Fragen des BD im Sinne der ihrer Ausführungen.

#### **G.**

Mit Vernehmlassung vom 28. Februar 2019 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

#### **H.**

Die Beschwerdeführenden nehmen mit Eingabe vom 18. März 2019 zur Vernehmlassung Stellung.

#### **I.**

Auf die Vorbringen der Parteien und die sich bei den Akten befindlichen Dokumente wird – sofern entscheidrelevant – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des BD gestützt auf Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-NL zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG und Art. 24 StAhiG e contrario).

**1.2** Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch die Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und Abs. 5 StAhiG), womit seine Zuständigkeit zur Beurteilung des angefochtenen Entscheids zu bejahen ist.

**1.3** Die Beschwerdeführenden sind als vom Amtshilfeersuchen betroffene Personen und Verfügungsadressaten im Sinne von Art. 48 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung, so dass sie zur Beschwerde berechtigt sind.

**1.4** Somit ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 5 StAhiG und auch hinten E. 6).

## **2.**

**2.1** Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuer-sachen gegenüber den Niederlanden ist Art. 26 DBA CH-NL, welcher im Wortlaut weitgehend Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen entspricht (vgl. Botschaft vom 25. August 2010 zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden, BBl 2010 5787, 5800 zu Art. 26). Gemäss dessen Ziff. 1 tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobenen Steuern jeder Art und Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist dabei weder durch den persönlichen Geltungsbereich nach Art. 1 noch durch die unter das Abkommen fallenden Steuern nach Art. 2 eingeschränkt.

**2.2** Die vorgenannte Bestimmung äussert sich nicht dazu, welche Anforderungen im Einzelnen an ein Amtshilfegesuch zu stellen sind. Hierzu führt jedoch das angehängte Protokoll zum DBA CH-NL in Ziff. XVI Bst. b Folgendes aus:

Es besteht Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 26 des Abkommens den Steuerbehörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben:

(i) die zur Identifikation der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) nötigen Informationen, insbesondere bestehend aus dem Namen und, sofern verfügbar, der Adresse, der Kontonummer und weiteren Angaben, welche die

Identifikation dieser Person erleichtern, wie Geburtsdatum, Zivilstand oder Steuernummer;

(ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;

(iii) die Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Art und Form, in der der ersuchende Staat die Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;

(iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;

(v) den Namen und, sofern bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

Des Weiteren hält das Protokoll zum DBA CH-NL in Ziff. XVI Bst. c Folgendes fest:

Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, besteht darin, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, "fishing expeditions" zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Während Bst. b wichtige verfahrenstechnische Anforderungen enthält, die "fishing expeditions" vermeiden sollen, sind die Unterabsätze (i) bis (v) so ausulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern.

**2.3** Die am 31. Oktober 2011 abgeschlossene und gleichentags in Kraft getretene Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA CH-NL (AS 2012 4079), hält in ihrem 3. Absatz fest (zum Zusammenspiel des DBA CH-NL inkl. Protokoll und der Verständigungsvereinbarung im Rahmen der Auslegung vgl. BGE 143 II 136 E. 5.3.1 f.):

Diese Anforderungen sind daher so zu verstehen, dass einem Amtshilfegesuch entsprochen wird, wenn der ersuchende Staat, vorausgesetzt, es handelt sich nicht um eine "fishing expedition", zusätzlich zu den gemäss Ziff. XVI Bst. b Unterabsätze (ii)-(iv) des Protokolls verlangten Angaben:

- a) die in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogene Person identifiziert, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann; und
- b) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers angibt.

### **3.**

#### **3.1**

**3.1.1** Das Verbot der Beweisausforschung ist Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.3 mit Hinweisen). Es sollen soweit als möglich relevante Informationen ausgetauscht werden können, ohne dass ein Vertragsstaat "fishing expeditions" eines anderen Staates unterstützen oder Informationen liefern muss, deren Relevanz unwahrscheinlich ist (BGE 144 II 206 E. 4.2 sowie Urteile des BVGer A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.1 und A-3374/2018 vom 3. April 2019 E. 4.2.2, je mit Hinweisen).

**3.1.2** Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine dort steuerpflichtige Person korrekt zu besteuern (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3 und BGE 144 II 29 E. 4.2.1 betreffend Informationen über dem mutmasslich Steuerpflichtigen nahestehende Personen). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist demnach erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als in diesem Sinn erheblich erweisen werden. Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2, je mit Hinweisen). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden. Daher ist gemäss Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (Urteile des BVGer A-3374/2018 vom 3. April 2019 E. 4.2.3 und A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2, je mit Hinweis).

Weil in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen kann, ob eine Information erheblich ist, beschränkt sich die Rolle des ersuchten Staates grundsätzlich darauf, zu überprüfen, ob die verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. In diesem Sinne hat der



ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (vgl. statt vieler BGE 142 II 161 E. 2.1.1 und Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.2 sowie Urteile des BVGer A-6871/2018 vom 8. April 2019 E. 5.1.2, A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.1 und A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2, je mit Hinweisen). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bildet der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit denn auch „eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen“ (BGE 143 II 185 E. 3.3.2).

Es liegt demnach nicht am ersuchten Staat, ein Ersuchen oder die Übermittlung von Auskünften zu verweigern, weil er der Meinung ist, es fehle an der Erheblichkeit der Anfrage oder der dieser zugrundeliegenden Überprüfung. Die ersuchte Behörde hat somit nicht zu entscheiden, ob der im Amtshilfesuch dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern muss lediglich überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben. Der ersuchte Staat kann Auskünfte daher nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint. Keine Rolle spielt dagegen, wenn sich nach der Beschaffung der Informationen herausstellt, dass diese nicht relevant sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 mit Hinweisen, zit. in Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.2).

**3.1.3** Die Vorinstanz hat somit in materiell-rechtlicher Hinsicht kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen und beurteilt nicht abschliessend, ob eine strafbare Handlung vorliegt. Sie muss lediglich die Frage klären, ob der Verdacht auf Begehung eines amtshilfefähigen Delikts – hier einer Steuerhinterziehung – begründet scheint, wobei sie sich einzig an die Sachverhaltsdarstellung gemäss Ersuchen zu halten hat, soweit diese nicht offensichtlich widersprüchlich, fehler- oder lückenhaft ist. Weiter hat sie – bevor sie die fraglichen Unterlagen an den ersuchenden Staat übermittelt – zu prüfen, ob diese geeignet sind, den im Amtshilfesuch geäusserten Verdacht zu beweisen (vgl. statt vieler BGE 139 II 404 E. 9.5 und Urteil des BGer 2C\_640/2016 vom 18. Dezember 2017 E. 4.1, je mit Hinweisen und auch vorne E. 3.2.2). Ist die Schwelle zur berechtigten Annahme eines Tatverdachts erreicht, so ist die Amtshilfe lediglich dann zu verweigern, wenn es der betroffenen Person gelingt, den begründeten Tatverdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (vgl. statt vieler BGE 139 II 451 E. 2.3.3 mit Hinweisen und zum Ganzen Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.3 mit Hinweisen).

Nach dem sog. völkerrechtlichen Vertrauensprinzip besteht – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln. Die Vorinstanz ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüchen von vornherein entkräftet werden kann (vgl. statt vieler BGE 132 II 81 E. 2.1 zur Rechtshilfe in Strafsachen und Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.3 mit Hinweisen).

#### **4.**

Strittig und vorab zu prüfen ist, ob das fragliche Ersuchen sich von einer unzulässigen Beweisausforschung abzugrenzen vermag.

**4.1** Der BD hat gestützt auf diverse im Ausland durchgeführte Projekte seit Ende 2010 ein Debit- und Kreditkartenprojekt zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung gestartet. Gestützt auf die Hypothese, dass niederländische Steuerpflichtige mit undeklarierten ausländischen Vermögenswerten in den Niederlanden von im Ausland ausgestellten Debit- oder Kreditkarten Gebrauch machen, welche mit vorgenannten Vermögenswerten verbunden sind, könne die Analyse der mit diesen Karten getätigten Transaktionen zu deren Identifikation führen. Der BD habe aufgrund von seitens der Schweiz bereits erhaltenen Informationen die Beschwerdeführenden als Inhaber zweier Kreditkarten ausfindig machen können. Diese beiden Personen seien gebeten worden, Auskunft betreffend ihre ausländischen Vermögenswerte zu erteilen, hätten dem BD jedoch keinerlei Informationen zur Verfügung gestellt. Deshalb werde zur korrekten Steuererhebung um die im Fragenkatalog erwähnten Informationen betreffend die mit diesen Kreditkarten verbundenen Konti ersucht (vgl. vorne Sachverhalt Bst. A).

**4.2** Die Beschwerdeführenden monieren, der BD verschweige wesentliche Bestimmungen der niederländischen Gesetzgebung oder umschreibe sie nur unvollständig. So bliebe unerwähnt, dass die niederländische Einkommenssteuer erst ab einer gewissen Höhe erhoben werde und die Steuerpflichtigen darunter liegende Vermögenswerte in der Steuererklärung nicht deklarieren müssten. Zudem lege der BD in keiner Weise dar, inwiefern die fraglichen Kontonummern einen Bezug zur Erhebung ihrer Einkommenssteuer hätten. Der verwendete Begriff der „korrekten Steuererhebung“ sei so vage und breit gefasst, dass er nicht genüge, um die voraussichtliche Erheblichkeit der verlangten Informationen zu begründen.

### **4.3**

**4.3.1** In einem kürzlich ergangenen Entscheid ist das Bundesverwaltungsgericht gestützt auf vom BD eingereichte Gesetzesauszüge zum Schluss gelangt, die niederländische Steuergesetzgebung verlange entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden, dass niederländische Steuerpflichtige ihre Vermögenswerte ungeachtet allfälliger Befreiungen von der (Einkommens)Steuerpflicht und unabhängig davon, ob sie aufgefordert wurden, eine Steuererklärung einzureichen, vollständig, richtig und rechtzeitig anzumelden hätten (Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 4.3.2).

**4.3.2** Auch wenn die Kontosaldis der Beschwerdeführenden unter dem jeweils einschlägigen Freibetrag während der ersuchten Zeitperiode liegen würden, ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Beschwerdeführenden über weitere Konti bzw. Vermögenswerte verfügen. Ihr gesamter Vermögenswert ist der Vorinstanz demnach nicht bekannt und somit kann im vorliegenden Verfahren nicht abschliessend beurteilt werden, ob die strittigen Vermögenswerte der Beschwerdeführenden steuerbares Einkommen in den Niederlanden darstellen. Es wird Sache der niederländischen Behörden sein, die Frage der Steuerpflicht und -konformität nach ihrem Recht zu prüfen (vgl. Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 4.3.3 mit Hinweis).

**4.3.3** Es ist den Beschwerdeführenden zwar beizupflichten, dass die blossе Tatsache, dass ein niederländischer Steuerpflichtiger Vermögen in der Schweiz hält, nicht per se zu bedeuten hat, dass er gegen die niederländische Steuergesetzgebung verstösst. Für die Gewährung der Amtshilfe ist jedoch entscheidend und ausreichend, dass für die vom Ersuchen betroffenen Personen der Verdacht auf eine fehlende Steuerkonformität hinreichend begründet wird und nicht entkräftet werden kann (vgl. vorne E. 3.1.3).

**4.4** Der BD ersucht zwecks korrekter Veranlagung der Einkommenssteuer für eine beschränkte Zeitspanne um zusätzliche Informationen im Zusammenhang mit einer ihm bereits bekannten Bankkundenbeziehung betreffend die Beschwerdeführenden. Er beschreibt die Tatsachen bzw. Verhaltensmuster, welche zum Ersuchen geführt und einen Tatverdacht auf Steuerrückziehung begründet haben, detailliert (vgl. zum Ganzen auch vorne Sachverhalt Bst. A). Das fragliche Ersuchen vermag sich demnach von einer unzulässigen Beweisausforschung abzugrenzen: Es nennt die betroffenen Personen, die Zeitperiode und den Steuerzweck, für welche/n die

fraglichen Informationen verlangt werden, die Daten des Informationsinhabers und es ist unter Verweis auf das anwendbare Recht genügend präzise formuliert. Kommt der ersuchende Staat in Besitz der verlangten Informationen, welche bei einer Informationsinhaberin mit Sitz in der Schweiz erhältlich gemacht werden können, kann er – bei tatsächlicher Missachtung – für die Erfüllung der fraglichen steuerrechtlichen Pflichten sorgen. Die ersuchten Informationen – insbesondere die fraglichen Nummern der Konti, von welchen der BD den begründeten Verdacht hegt, dass die Beschwerdeführenden Inhaber oder wirtschaftlich daran berechtigt sind – sind entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden voraussichtlich erheblich für die korrekte Bemessung der Einkommenssteuer in den Niederlanden, womit sich das Amtshilfeersuchen als grundsätzlich zulässig erweist. Das strittige Ersuchen genügt auch den Anforderungen von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA CH-NL (i.V.m. der Verständigungsvereinbarung; vgl. dazu vorne E. 2.2 f.). Offensichtlich fehler- oder lückenhafte oder widersprüchliche sachverhaltliche Annahmen der Vorinstanz sind nicht ersichtlich. Sie ist vielmehr zu Recht auf das Amtshilfeersuchen eingetreten und davon ausgegangen, dass sich aus dem geschilderten Sachverhalt der begründete Verdacht ergibt, es seien amtshilfefähige Delikte begangen worden. Demzufolge obliegt es den Beschwerdeführenden, den begründeten Tatverdacht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften (vgl. vorne E. 3.1.3).

## 5.

Die Beschwerdeführenden beanstanden zudem, es seien nicht sämtliche innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft worden, da in den Niederlanden noch ein (Einsprache)Verfahren betreffend eine erlassene Informationsverfügung hängig sei. Damit rügen sie eine Verletzung des in Ziff. XVI Bst. a des Protokolls erwähnten Subsidiaritätsprinzips (vgl. dazu und zur vergleichbaren Regelung im StAhiG ausführlich Urteil des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.2.3 und Urteil des BVGer A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.4 mit Hinweis). Demnach besteht Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung von Informationen ausgeschöpft hat.

Die Beschwerdeführenden machen in diesem Zusammenhang geltend, es bestehe eine Diskrepanz zwischen der verbindlichen französischen Fassung, welche von allen üblichen Verfahrensmitteln spreche („tous les

moyens de procédure habituels“) und der niederländischen Fassung, welche von allen verfügbaren Mitteln spreche („beschikbare middelen“). In diesem Fall sei die englische Version massgebend, welche dahingehend laute, dass alle verfügbaren Mittel ausgeschöpft sein müssten („all means available“).

**5.1** Was unter dem Begriff der "üblichen Mitteln" zu verstehen ist, wird im DBA CH-NL nicht weiter definiert. Gemäss bundesverwaltungsgerichtlicher Auslegung der fraglichen Bestimmung nach völkerrechtlichen Regeln ergibt sich, dass entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden nicht das Ausschöpfen sämtlicher möglicher Mittel verlangt wird (Urteile des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1 und A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 3.2.1). Vielmehr kann ein Mittel als nicht mehr "üblich" bezeichnet werden, wenn es dem ersuchenden Staat – im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen – einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder wenn die Erfolgchancen als sehr gering einzuschätzen sind. Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte. Allerdings ist die Voraussetzung der Ausschöpfung der im innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel rechtsprechungsgemäss nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige noch Gelegenheit hat, seine Steuerfaktoren korrekt und spontan zu deklarieren. Ist hingegen die Frist zur Abgabe der Steuererklärung abgelaufen und bestehen Zweifel an der Selbstdeklaration, ist das Subsidiaritätsprinzip nicht verletzt, wenn sich die Informationen im ersuchten Staat befinden. Auch kann es einem Staat in der Phase der Überprüfung der Selbstdeklaration nicht verwehrt sein, mit der steuerpflichtigen Person in Kontakt zu bleiben bzw. diese zu befragen, selbst wenn bereits ein Amtshilfeersuchen gestellt worden ist (vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 2.3 mit Hinweisen). Zusammengefasst muss der ersuchende Staat seine innerstaatlichen Mittel zumindest soweit in Anspruch nehmen, bis er das Ermittlungsobjekt genügend präzisiert hat (Urteil des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1). Dies ist wie ausgeführt vorliegend der Fall (vgl. vorne E. 4.4).

**5.2** Nach Erlass der Informationsverfügung, mit welcher die Beschwerdeführenden aufgefordert wurden, die strittigen Daten zu übermitteln, kann nicht mehr die Rede davon sein, dass sie ihre Steuerfaktoren noch spontan deklarieren könnten.

Selbst wenn die niederländische Steuerbehörde die Beschwerdeführenden nicht mit – allenfalls möglichen – Zwangsmassnahmen zur Herausgabe relevanter Informationen aufgefordert hätte, würde dies am Ergebnis nichts ändern. Nach niederländischem Recht sind sie in einem Steuerverfahren zur Einreichung aller wesentlichen Unterlagen verpflichtet (vgl. vorne E. 4.3.1). Wenn sie dieser Pflicht nicht nachkommen, die Steuerbehörde jedoch aufgrund ihrer Untersuchungen den konkreten Verdacht hat, dass sie im Ausland direkt oder indirekt ein Konto bei einer bestimmten Bank halten, und sie dies bestreiten, muss es der Behörde möglich sein, ein Amtshilfeersuchen beim betreffenden Staat zu stellen. Auf einem anderen Weg kann die Steuerbehörde die Informationen nicht erhalten und es erscheint fraglich, ob die Beschwerdeführenden unter Zwang sämtliche relevanten Unterlagen einreichen, die Existenz eines solchen Kontos mithin nicht mehr bestreiten würden. Den Beschwerdeführenden steht sodann auch während des laufenden Amtshilfeverfahrens die Möglichkeit offen, die entsprechenden Unterlagen von sich aus einzureichen (vgl. Urteile des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 4.2.5 und A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 3.1.6, wobei in letzterem Fall anders als vorliegend keine Informationsverfügung erlassen wurde).

**5.3** Aufgrund des im Völkerrecht geltenden Vertrauensprinzips (vgl. dazu vorne E. 3.1.3) ist grundsätzlich auf die Zusage des BD, dass alle innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft sind, abzustellen. Die Beschwerdeführenden können dieses Vertrauen allerdings erschüttern (vgl. Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 4.6 mit Hinweisen), was vorliegend jedoch auch mittels zum Institut der Informationsverfügung eingereichten Unterlagen (Gesetzestexte, Urteilsauszüge und Regierungsdokumente) nicht gelingt: Es kann vielmehr mit der Vorinstanz festgehalten werden, dass die niederländische Behörde den Sachverhalt so präzise abgeklärt hat, dass sie gestützt auf diesen das vorliegende Amtshilfeersuchen stellen kann. Es ist nicht ersichtlich, wie sie die verlangten Informationen anders als auf dem nun eingeschlagenen Amtshilfeweg erhältlich machen könnte.

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Vorinstanz mit Bezug auf das hängige Verfahren in den Niederlanden den BD um eine ausdrückliche Bestätigung ersucht hat, dass auch ohne Vorliegen einer rechtskräftigen Informationsverfügung alle üblichen Mittel i.S.v. Ziff. XVI Bst. a des integrierenden Bestandteil des DBA CH-NL bildenden Protokolls ausgeschöpft sind. Der BD hat dies im Übrigen mit der Antwort, dass auch ohne Erlass

einer derartigen Verfügung alle üblichen Mittel ausgeschöpft seien, zumindest implizit erneut bestätigt. Es kann jedenfalls nicht die Rede davon sein, dass der BD in diesem Zusammenhang widersprüchliche, vage, schwer verständliche oder irrelevante Angaben gemacht hätte.

Im Übrigen ist es im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens grundsätzlich nicht Sache der schweizerischen Behörden, abzuklären, wie das relevante ausländische Recht angewendet wird. Allfällige Verstösse dagegen wären in den Niederlanden vor den dortigen Behörden und allenfalls Gerichten geltend zu machen (Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 4.6 i.f. mit Hinweisen).

## **6.**

Weiter beantragen die Beschwerdeführenden in Bezug auf den Umfang der zu leistenden Amtshilfe, es sei davon abzusehen, den Namen einer in Spanien wohnhaften Person, den die Vorinstanz in Beantwortung der zweiten Frage des Amtshilfegesuchs zu übermitteln gedenke (vgl. dazu vorne Sachverhalt Bst. A), preiszugeben. Diese Angabe sei für eine allfällige Erhebung ihrer Einkommenssteuer irrelevant. Ob dieser Antrag im Interesse Dritter eingereicht und somit unzulässig ist, womit mangels Beschwerdelegitimation nicht darauf einzutreten wäre (vgl. BGE 139 II 404 E. 11.2), kann aufgrund nachfolgender Ausführungen offen gelassen werden.

Ebenso monieren die Beschwerdeführenden, es sei nicht nachvollziehbar, inwiefern die Transaktionsliste, um deren Übermittlung mit Frage 6 für den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2016 betreffend die strittigen Konti gebeten werde (vgl. vorne Sachverhalt Bst. A), für die Steuererhebung, welche sich jeweils auf das Vermögen per Jahresende beziehe, relevant sei.

**6.1** Mit Bezug auf die Übermittlung von Informationen zu nicht betroffenen Personen sprechen die Beschwerdeführenden Aspekte des Datenschutzes an, welche in Art. 4 Abs. 3 StAHiG wie folgt geregelt sind: Eine solche Übermittlung ist unzulässig, wenn die fraglichen Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von nicht betroffenen Personen das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen (zur voraussichtlichen Erheblichkeit von Informationen vgl. vorne gesamte E. 3.1).

Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der nicht betroffenen Person nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv auszulegen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips (vgl. dazu vorne E. 3.1.1) Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen ("fruit d'un pur hasard"; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes] BBl 2015 5585 ff., 5623 und statt vieler Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 3.1 mit Hinweisen). In gewissen Konstellationen ist es indes unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3 f. und BGE 143 II 506 E. 5.2.1 in Bezug auf Daten von Bankangestellten sowie Urteile des BVGer A-6871/2018 vom 8. April 2019 E. 6.1.1 und A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 3.1, je mit Hinweisen).

**6.2** Wird die Anonymisierung von Daten einzelner Personen verlangt, die in vom Amtshilfeersuchen betroffenen Kontounterlagen enthalten sind, genügt es grundsätzlich nicht, pauschal vorzubringen, bei den in diesen Unterlagen erwähnten Personen handle es sich um unbeteiligte Dritte. Vielmehr ist nach der bundesverwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung in solchen Konstellationen in Bezug auf jedes einzelne Aktenstück, das von der Übermittlung ausgeschlossen werden soll, anzugeben und im Einzelnen darzulegen, weshalb es im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 3.2 mit Hinweisen).

### **6.3**

**6.3.1** Die Vorinstanz begründet die Beziehungsnähe der fraglichen natürlichen Drittperson damit, dass diese nach Angaben der Bank am ersuchten Konto bevollmächtigt und dadurch berechtigt sei, Transaktionen betreffend dieses Konto vorzunehmen. Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass die Identität der am Konto der Beschwerdeführenden bevollmächtigten Person wesentlich ist für die Überprüfung allfälliger Geldflüsse, welche die steuerrechtliche Situation der Beschwerdeführenden beeinflussen könnten, weshalb die voraussichtliche Erheblichkeit dieser Information zu



bejahen ist (vgl. auch Urteil des BGer 2C\_963/2014 vom 24. September 2015 E. 6.2).

**6.3.2** Es ist somit weder erkennbar noch in der erforderlichen Weise dargelegt, dass die im Falle der Leistung von Amtshilfe zu übermittelnden Dokumente unkenntlich zu machende Angaben zu Personen enthalten, die bloss zufällig in diesen Unterlagen auftauchen. Da nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur voraussichtlichen Erheblichkeit von Informationen nur die Übermittlung der Namen von Personen, die offensichtlich nicht in die dem Amtshilfeersuchen zugrunde liegende Angelegenheit verwickelt sind, verweigert werden darf (vgl. statt vieler BGE 139 II 451 E. 2.3.3), ist die vorinstanzliche Vorgehensweise nicht zu beanstanden.

**6.3.3** Weiter ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass sämtliche Transaktionen während der fraglichen Steuerperiode und nicht nur der Vermögensstand per jeweiligem Jahresende entscheidend sind, um dem BD einen nachvollziehbaren, wahrheitsgetreuen und umfassenden Einblick in die steuerrechtlich relevante Situation der Beschwerdeführenden zu geben (vgl. auch Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 3.3.2).

**6.4** Eine Weiterleitung der fraglichen Informationen aufgrund ihrer voraussichtlichen Erheblichkeit für die Besteuerung der Beschwerdeführenden erscheint demnach mit Art. 4 Abs. 3 StAhiG vereinbar, selbst wenn berechnete Geheimhaltungsinteressen von im Sinne dieser Vorschrift nicht betroffenen Personen angenommen würden. Da nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip (vgl. dazu vorne E. 3.1.3) davon ausgegangen werden kann, dass sich die niederländischen Behörden an das Spezialitätsprinzip halten, wonach der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt hat und für welche ihm Amtshilfe gewährt wird (vgl. dazu statt vieler Urteil des BVGer A-2523/2015 vom 9. April 2018 E. 4.4.3 und A-2322/2017 vom 9. April 2018 E. 5.3.5.1 je mit Hinweisen und den Wortlaut des Ersuchens „the officials of my office will keep the information received secret and will only use the information for the purpose it was requested for“), würden allfällige Geheimhaltungsinteressen das Interesse der Niederlande an der Übermittlung der Kontoauszüge nicht überwiegen.

**6.5** Demnach sind auch diese Rügen der Beschwerdeführenden nicht zu hören und die Beschwerde sowohl im Haupt- als auch im Eventualantrag abzuweisen.

**7.**

Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 5'000.– festzusetzen und den Beschwerdeführenden ausgangsgemäss unter solidarischer Haftung je zur Hälfte aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1, 2, 4 und 6a des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

**8.**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

*Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.– werden den Beschwerdeführenden unter solidarischer Haftung je zur Hälfte auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Marianne Rytter

Tanja Petrik-Haltiner

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: